



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Miteigentumsgemeinschaft XY, vertreten durch Dr.R.S., vom 23. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes AB vom 28. Oktober 2009 betreffend Nachsicht eines Betrages von € 39.029,88 gemäß § 236 BAO (betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2002 samt Anhang) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin, eine Miteigentumsgemeinschaft bestehend aus zwei Halbbrüdern, (in der Folge: Bw.), stellte mit 13.2.2006 einen Antrag gemäß § 236 BAO auf Nachsicht durch Abschreibung von Abgaben. Dazu wurde ausgeführt: Die Miteigentümer hätten auf einem kleinen Teil ihrer Landwirtschaft ein Gebäude errichtet und an den Miteigentümer Dr. S. vermietet. Die Vermietung sei dem Finanzamt angezeigt und die Vorsteuer beansprucht worden. Nach Abhaltung einer abgabenrechtlichen Prüfung sei die Vermietung als steuerlich unbeachtlich erklärt worden. Bereits während der Prüfung sei schriftlich beantragt worden, die V+V Richtlinien anzuwenden. Die Unterschrift am Vordruck über die erfolgte Schlussbesprechung sei verweigert worden, da es den Prüfungsorganen von einem nicht bekannt gegebenen Weisungsgeber untersagt worden sei, über die V+V Richtlinien zu sprechen. Im weiteren Rechtsmittelverfahren sei trotz Anträgen nie auf die V+V Richtlinien eingegangen worden.

Das Verfahren über das Jahr 1998 habe beim VfGH, Zl. 2001/15/0028, vom 28.10.2004, geendet, der die von den V+V Richtlinien abweichende Rechtsansicht der zweiten Instanz bestätigte (§ 20 EStG iVm § 12 UStG). Das Erkenntnis sei bereits oftmals kritisiert worden, da es im Widerspruch zur bisherigen Lehre, den Erlässen (V+V Richtlinien) und der Rechtsprechung stehe. So sei das Erkenntnis beispielsweise im USt-Kommentar von Kolacny/Scheiner auf über einer Seite zitiert.

Im Verfahren der Jahre 1999 bis 2001 sei gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 6.1.2003 berufen und ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass durch die Einführung des § 117 BAO die V+V Richtlinien verpflichtend anzuwenden seien. Es sei weiters ersucht worden, wenn die Behörde unter Anwendung der V+V Richtlinien zur Erkenntnis käme, dass keine Unternehmereigenschaft vorliege, dies der Bw. vorzuhalten. Mit Wirkung vom 14.1.2005 habe der VfGH den § 117 BAO ersatzlos aufgehoben. Am 4.2.2005 seien die Berufungen als unbegründet abgewiesen worden. Auf die V+V Richtlinien sei wiederum nicht eingegangen worden.

Die Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und zur Bauherreneigenschaft (AÖF 199/172, Erl.d.BM.f.Finanzen vom 13.Mai 1991; Z 14 0602/10-IV/14/90) = V+V Richtlinien (wohl gemeint: AÖF 1991/172) lauteten:

10. Einheitliche und gesonderte Feststellung:

Abs. 4: Hinsichtlich der Eigennutzung siehe Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984. Zu beachten ist, dass Mietverhältnisse zwischen Miteigentümern insbesondere dann auf Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu untersuchen sind, wenn Vermietungen an Miteigentümer nicht nur in untergeordnetem Ausmaß erfolgen. Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984:

Steht das Mietobjekt im Miteigentum und benutzt ein Miteigentümer einen Gebäudeteil wie ein fremder Mieter für eigene Wohnzwecke, so verliert dieser Gebäudeteil nicht den Charakter einer Einkunftsquelle, vorausgesetzt der Miteigentümer bezahlt tatsächlich ein fremdübliches Nutzungsentgelt an die Miteigentümergeinschaft.

Laut § 236 BAO könnten fällige Abgabenschulden, auch bereits entrichtete, auf Antrag ganz oder teilweise nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl. II 2005/435, ausgegeben am 20.12.2005 laute:

§ 1. Die Unbilligkeit iSd § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruchs

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die b) vom

Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Im Vertrauen auf die V+V Richtlinien sei vor Baubeginn ein Mietvertrag abgeschlossen, beim gesamten Bau keine Eigenleistungen erbracht, und schließlich die Auszahlung des zugesagten Wohnbauförderungsdarlehens nicht weiter verfolgt worden.

Da die Entscheidungen der Behörde und des VwGH in Widerspruch zu den V+V Richtlinien stünden, werde beantragt, die entrichtete Umsatzsteuer 1998 bis 2002 samt Anhang idH von € 39.029,88 durch Abschreibung nachzusehen.

Im Fall der Nichtstattgabe werde um Parteiengehör ersucht. Es dürfe darauf hingewiesen werden, dass durchaus auch die Vermietung des gesamten Gebäudes von den V+V Richtlinien umfasst sei (siehe Ruppe als Beilage).

Im gegenständlichen Fall seien die weitaus überwiegenden Flächen der Landwirtschaft umsatzsteuerfrei fremdüblich verpachtet.

Mit Bescheid vom 28.10.2009 wies das Finanzamt den Nachsichtsantrag ab: Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles sei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Sei keine Unbilligkeit gegeben, so sei für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Unbilligkeit der Einhebung setze im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stehe, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergäben. Die in § 236 Abs. 1 BAO bezogene Unbilligkeit könne entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Sachlich bedingte Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, so dass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögensingriff komme. Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage habe bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweise, so könne nach der Rechtsprechung des VwGH (92/13/0291, vom 27.3.1996) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden. Das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast liege beim Nachsichtswerber. Seine Sache sei es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Gemäß § 3 der auf der Basis von § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II 2005/435 liege eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des VfGH oder des VwGH abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die
  - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Aufgrund einer durchgeführten Außenprüfung sei der Vorsteuerabzug für die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus des Miteigentümers nicht anerkannt worden. Sowohl der VwGH als auch der UFS hätten die Auffassung vertreten, dass es sich bei sämtlichen Aufwendungen um Kosten des Haushalts und der Lebensführung eines der Miteigentümer gehandelt habe.

Der VwGH habe weiters ausgeführt, dass die Aufwendungen für das privat genutzte Haus den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 nicht deswegen verlören, weil die private Nutzung dieses Hauses zivilrechtlich einem Bestandsrechtstitel (zwischen einem Miteigentümer und der Miteigentümergemeinschaft) zugrunde gelegt worden sei. Das für die Privatnutzung des Miteigentümers errichtete Gebäude sei im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen.

Im Antrag werde behauptet, dass im Vertrauen auf die V+V Richtlinien vor Baubeginn ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, beim gesamten Bau keine Eigenleistungen erbracht und schließlich die Auszahlung des zugesagten Wohnbauförderungsdarlehens nicht weiter verfolgt worden sei.

Die V+V Richtlinien lauteten auszugsweise:

Punkt 10 (4) lautet:

Hinsichtlich der Eigennutzung siehe Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984. Zu beachten ist, dass Mietverhältnisse zwischen Miteigentümergemeinschaften und Miteigentümer insbesondere

dann auf das Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) zu untersuchen sind, wenn Vermietung an Miteigentümer nicht nur in untergeordnetem Ausmaß erfolgen (VwGH 20.2.1987, 85/14/0142 und 16.6.1987, 86/14/0191).

Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984 lautet:

Da dem EStG eine Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus fremd ist, sind die mit der Nutzung einer solchen Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen – einschließlich der auf die Wohnung entfallenden AfA – als nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1) anzusehen. Die Ermittlung dieser Aufwendungen hat grundsätzlich nach dem Verhältnis der Gesamtnutzfläche des Gebäudes zu den vom Vormieter genutzten Flächen (vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 lit. b MRG) zu erfolgen.

Steht das Mietobjekt im Miteigentum und benutzt ein Miteigentümer einen Gebäudeteil wie ein fremder Mieter für eigene Wohnzwecke, so verliert dieser Gebäudeteil nicht den Charakter einer Einkunftsquelle, vorausgesetzt der Miteigentümer bezahlt tatsächlich ein fremdübliches Nutzungsentgelt an die Miteigentümergeinschaft (VwGH 25.6.1980, 1303/78).

Wie aus den zitierten EStR 1984 hervorgehe, seien die Aufwendungen für die private Haushalts- und Lebensführung gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Es habe daher nicht darauf vertraut werden können, dass alleine aufgrund des Mietvertrages mit der Miteigentumsgemeinschaft die Aufwendungen für das privat genutzte Haus nicht der Haushalts- und Lebensführung zuzurechnen seien.

Sachlich bedingte Unbilligkeit liege nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet sei. Dies sei nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folge. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sei die Einziehung nach Lage des Falles unbillig (Stoll, BAO, Handbuch, Seite 586, sowie die dort angeführten Erkenntnisse).

Die Bestimmungen der §§ 12 UStG und 20 EStG seien allgemeine Rechtslage, die jeden Steuerpflichtigen treffe. Es liege somit keine Unbilligkeit des Einzelfalles vor und dem Ansuchen sei nicht zu entsprechen.

Nachsichtsfähig sei zudem nur der Vertrauensschaden; das sei die Differenz zwischen der gesetzmäßigen Steuerschuld und derjenigen Belastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wenn ihm die Unrichtigkeit der betreffenden Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre.

Das Vorbringen betreffend des behaupteten Vertrauensschadens erfülle nicht die erforderliche und zweifelsfreie Offenlegung der gesetzten bedeutsamen anspruchsrelevanten Maßnahmen.

Es sei nicht dargelegt worden, welche konkreten Maßnahmen gesetzt worden wären, wenn die Unrichtigkeit der betreffenden Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre und welche daraus resultierende steuerliche Belastung sich ergeben hätte.

Zum Zeitpunkt, an dem aufgrund der V+V Richtlinien Maßnahmen gesetzt worden seien, habe es keine gesetzliche Bestimmung bzw. Verordnung gegeben, die eine Bindung der Abgabenbehörde an Judikatur oder Erlässe normiert hätte. Der inzwischen wieder aufgehobene § 117 BAO sei erst mit 26.2.2002 und die zu § 236 BAO ergangene Verordnung erst im Jahr 2005 in Kraft getreten. Somit habe auch nicht zum Zeitpunkt der gesetzten Maßnahmen auf die V+V Richtlinie vertraut werden können, weil nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Dagegen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und ergänzend ausgeführt:

Auf das eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Union werde im Bescheid überhaupt nicht eingegangen.

Die Regelungen der BAO seien Verfahrensvorschriften und gälten für die Verfahren ab Inkrafttreten der jeweiligen Bestimmungen. Die maßgebende Verordnung BGBl. II 2005/435 gelte daher für alle Nachsichtsverfahren, die in ihrem zeitlichen Geltungsbereich abgehandelt würden. Die Aussage, dass auf die V+V Richtlinien nicht vertraut habe werden können, gehe somit ins Leere.

Eine sachliche Unbilligkeit liege daher vor.

Die Bw. habe auf die Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer vertraut. Der Vertrauensschaden ergebe sich aus der Rückgängigmachung der Abziehbarkeit der Vorsteuern durch das Finanzamt und sei genau beziffert worden. Laut Verordnungstext müssten nur im Vertrauen auf die V+V Richtlinien bedeutsame Maßnahmen **gesetzt** worden sein. Wenn die Bw. gewusst hätte, dass die Vermietung steuerlich nicht anerkannt werde, hätte sie das Gebäude mit Eigenleistung und Nachbarschaftshilfe errichtet und die bereits zugesagte Wohnbauförderung beansprucht. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei Errichtung eines Gebäudes mit Eigenleistung und Nachbarschaftshilfe mindestens ein Drittel der Baukosten eingespart hätte werden können (3 Mio ATS). Die bereits zugesagte und nur mehr grundbücherlich sicherzustellende Wohnbauförderung habe ATS 550.000 betragen.

Die Errichtung wäre daher, wenn nicht auf die V+V Richtlinien vertraut worden wäre, um rund 1 Mio ATS aus unterlassener Eigenleistung und 50 % des nicht in Anspruch genommenen Darlehens, somit insgesamt rund ATS 1,275.000,- billiger gekommen.

Im Verfahren nach § 236 BAO werde nicht der Vertrauensschaden ersetzt, sondern würden fällige Abgabenschulden durch Abschreibung nachgesehen. Wenn die Behörde meine, der

nachzusehende Betrag sei nicht ermittelbar gewesen, hätte sie unter Wahrung des Parteigehörs die fehlende Aufklärung anfordern können.

Nach § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Wenn die Einhebung nach Lage des Falles unbillig sei, sei die Zweckmäßigkeit einer Nachsicht zu untersuchen.

Für die Zweckmäßigkeit spreche:

1) Noch nie sei die Behörde auf die V+V Richtlinien eingegangen. Diese enthielten die Weisung, dass die hier vertretene Rechtsansichten für die Beurteilung noch nicht rechtskräftig veranlagter Fälle heranzuziehen seien.

2) Das gegenständliche VwGH-Erkenntnis 2001/15/0025 (wohl gemeint: 2001/15/0028) vom 28.10.2004 stehe im Widerspruch zur bisherigen Lehre, Rechtsprechung und selbstverständlich auch den V+V Richtlinien. Die Entscheidung sei daher eine erstmalige, bereits oftmals kommentierte und kritisierte Rechtsauslegung.

3) Im Berufungsverfahren der Jahre 1999 bis 2001 seien die Berufungen gesetzwidrig über zwei Jahre nicht bearbeitet worden. Erst nach Aufhebung des § 117 BAO mit Wirkung vom 14.1.2005 seien abweisende Bescheide erlassen worden.

Bei gesetzmäßiger Berufungsbearbeitung hätte bereits damals den Berufungen stattgegeben werden müssen.

4) Im bekämpften Abweisungsbescheid werde der Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984 zitiert. Das Finanzamt komme zum Schluss, dass nicht darauf vertraut hätte werden können, dass allein aufgrund des Mietvertrages die Aufwendungen für das privat genutzte Haus nicht der Haushalts- und Lebensführung zuzurechnen sei.

Wenn nicht festgestellt worden sei, dass kein fremdübliches Nutzungsentgelt bezahlt worden sei, widerspreche dieser gezogene Schluss zweifellos jeder Logik.

5) Auf den Umstand des eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens in diesem Fall sei nicht eingegangen worden.

6) Ab 2004 könnten wegen geänderter Gesetzeslage die restlichen Zehntelbeträge der Vorsteuer abgesetzt werden. Für Jänner bis April ergebe sich dies aus dem Gesetzestext. Für die folgenden Zeiträume könne nicht mehr auf die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern zurückgegangen werden (siehe auch UStR RZ 2001).

Die Bw. habe bisher alle Abgaben termingerecht entrichtet. Es gebe kein Verhalten, das gegen eine Zweckmäßigkeit der Nachsicht spreche.

Das Finanzamt habe das Parteigehör verletzt, die zwingend anzuwendenden Erlässe

vorsätzlich negiert, die Berufungen gesetzwidrig über zwei Jahre nicht bearbeitet und auch das Verfahren über die Nachsicht fast vier Jahre verschleppt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*

*Nach § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.*

*Die Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft (AÖF Nr. 172/1991), Punkt 10.4. lauten:*

*Hinsichtlich der Eigennutzung siehe Abschnitt 81 Abs. 11 EStR 1984. Zu beachten ist, dass Mietverhältnisse zwischen Miteigentümergeinschaft und Miteigentümer insbesondere dann auf das Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) zu untersuchen sind, wenn Vermietungen an Miteigentümer nicht nur in untergeordnetem Ausmaß erfolgen (VwGH 20. Februar 1987, 85/14/0142, und 16. Juni 1987, 86/14/0191).*

*Die Einkommensteuerrichtlinien 1984 (EStR 1984), AÖF Nr. 193/1985, Abschnitt 81 Abs. 11 zu § 28 lauten: Da dem EStG eine Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus fremd ist, sind die mit der Nutzung einer solchen Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen – einschließlich der auf die Wohnung entfallenden AfA – als nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1) anzusehen. Die Ermittlung dieser Aufwendungen hat grundsätzlich nach dem Verhältnis der Gesamtnutzfläche des Gebäudes zu den vom Vermieter genutzten Flächen (vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 lit. b MRG) zu erfolgen.*

*Steht das Mietobjekt im Miteigentum und benutzt ein Miteigentümer einen Gebäudeteil wie ein fremder Mieter für eigene Wohnzwecke, so verliert dieser Gebäudeteil nicht den Charakter einer Einkunftsquelle, vorausgesetzt der Miteigentümer bezahlt tatsächlich ein fremdübliches Nutzungsentgelt an die Miteigentümergeinschaft (VwGH 25.5.80, 1303/78).*

*Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005 lautet:*

*Auf Grund des § 236 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 180/2004, und durch die Kundmachung BGBl. I Nr. 2/2005, wird verordnet:*



*§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.*

*§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung*

*1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;*

*2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.*

*§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches*

*1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die*

*a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder*

*b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*

*3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.*

Die berufende Miteigentumsgemeinschaft (zwei Halbbrüder) hat ein Wohnhaus auf der im gemeinsamen Eigentum der Berufungswerber stehenden Liegenschaft errichtet, um von einem der Miteigentümer (Dr. S.) ausschließlich zu privaten Wohnzwecken verwendet zu werden. Die Finanzierung der Errichtung des Gebäudes trug wirtschaftlich fast ausschließlich Dr. S.. Zu den näheren Sachverhaltselementen wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028 verwiesen, das zum Ergebnis kam, dass es sich bei sämtlichen Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde, um Kosten des Haushalts und der Lebensführung eines der Miteigentümer handle: Die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG nicht deswegen, weil die Miteigentümer die private Nutzung dieses Hauses zivilrechtlich einem Bestandstitel (Mietvertrag zwischen Miteigentümer und der Miteigentumsgemeinschaft) zugrunde gelegt haben – unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 13.10.1993, 93/13/0129.

Nunmehr versucht die Berufungswerberin (Bw.) diese angefallenen, vom VwGH für den

Zeitraum 1998 auch in letzter Instanz nicht zuerkannten Vorsteuerbeträge im Wege der Nachsicht zu erhalten mit den im Antrag und in der Berufung dargelegten Argumenten, die auf eine Unbilligkeit der Einhebung hinzielen. Für den Zeitraum 1999 bis 2002 ist nach einer abweisenden Berufungsentscheidung aufgrund einer Beschwerde der Bw. ein VwGH-Verfahren nach wie vor anhängig.

Bei der Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen ist stets die Sachlage im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zu berücksichtigen (VwGH, 26.6.2007, 2006/13/0103).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147; 30.1.2001, 2000/14/0139; 4.3.2009, 2008/15/0270).

Dies ist im berufungsgegenständlichen Fall jedenfalls nicht gegeben. § 12 UStG 1994 (iVm § 20 EStG 1988) sieht im Ergebnis für Aufwendungen der persönlichen Lebensführung und Befriedigung privater Wohnbedürfnisse keinen Vorsteuerabzug vor und liegt es im Wesen der Umsatzsteuer, den Letztverbrauch zu besteuern. Die im Einzelfall die Bw. treffenden umsatzsteuerlichen Folgen sind vom Gesetzgeber generell beabsichtigt und treffen alle anderen Abgabepflichtigen in vergleichbarer Situation ebenso.

Von der Bw. wird im vorliegenden Fall ausschließlich das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben geltend gemacht. Sie vermeint insbesondere, im Vertrauen auf die Richtlinien des BMF gehandelt zu haben, und dermaßen geschützt in ihrer Rechtsauslegung, einen Anspruch auf die Vorsteuerbeträge (trotz in allen Instanzen abweisender Erledigungen, die sie ganz offensichtlich für rechtlich falsch erachtet) als Vertrauensschaden im Nachsichtsweg zu haben.

Dem ist im Wesentlichen entgegenzuhalten: Die EStR 1984, AÖF Nr. 193/1985, Abschnitt 81 Abs. 11 zu § 28 sind als Auslegungsbehelf zum EStG 1972 ergangen, für die umsatzsteuerliche Beurteilung nach dem UStG 1994 daher nur sehr bedingt von Bedeutung. Zudem lässt

sich aus dieser Richtlinienbestimmung schon vom Wortlaut her nicht ableiten, dass im Fall der Bw. eine Sachverhaltsverwirklichung wie in den Richtlinien beschrieben vorliegt. In den Richtlinien ist von einem Gebäudeteil die Rede, den ein Miteigentümer für eigene Wohnzwecke nützt. Im gegenständlichen Fall nutzt ein Miteigentümer das gesamte Gebäude.

In den Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und zur Bauherreneigenschaft (AÖF Nr. 172/1991) (kurz: V+V Richtlinien), Punkt 10.4. wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass insbesondere bei Mietverhältnissen zwischen Miteigentümergeinschaft und Miteigentümer das Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu beachten ist, **vor allem wenn** die Vermietung an Miteigentümer **nicht nur in untergeordnetem Ausmaß** erfolgt – mit Hinweis auf entsprechende einschlägige Judikatur.

Die von der Bw. herangezogenen Richtlinienbestimmungen haben also keineswegs dahingehend gelaute bzw. den undifferenzierten Schluss zugelassen, dass (unabhängig von den Aspekten des Einzelfalles und ohne Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) in jedem Fall bei Nutzung des Miteigentums zu 100% für eigene Wohnzwecke eines Miteigentümers und bei Vorliegen eines (fremdüblichen) Mietvertrages die Vorsteuerabzugsberechtigung dem Grunde nach zu bejahen ist.

Die Bw. hat lediglich vermeint, die Richtlinienbestimmungen **so auslegen zu können**, dass die von ihr beabsichtigten steuerlichen Auswirkungen eintreten. Gerade ein rechtskundiger Betriebsprüfer, wie es einer der Miteigentümer ist, hätte nicht darauf vertrauen dürfen, dass die rechtlichen und erlassmäßigen Bestimmungen im Sinne der Bw. ausgelegt werden, da erfahrungsgemäß solche speziellen Sachverhaltskonstellationen im Familienbereich, die in Richtung steuerschonend konstruierter Missbrauch interpretierbar sein könnten (zum näheren Sachverhalt wird auf das oa. VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028 verwiesen) naturgemäß genau durchleuchtet und hinterfragt werden und unter Umständen (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) eine andere Beurteilung nach sich ziehen, als es der Abgabepflichtige vorauszusehen glaubt.

Letztlich hat auch der VwGH die Sach- und Rechtslage anders bewertet als die Bw., dies allerdings nicht unter Abgehen von seiner ständigen Rechtsprechung, sondern aufbauend auf seiner Judikatur.

Die Bw. mag diese Entscheidung für falsch halten, nicht richtig ist jedoch, dass dieses Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028 (bzw. **dessen Ergebnis**) allgemein kritisiert worden wäre (vgl. z.B. Achatz, taxlex 2005, 10 ff, „Der VwGH ging seiner Rechtsprechung konsequent folgend ... davon aus, dass es sich bei sämtlichen Aufwendungen ... um Kosten des Haushalts und der Lebensführung eines Miteigentümers iSd § 20 EStG handle“; und weiter unten: „Der zu Recht judizierte Vorsteuerauschluss wurzelt bereits in § 12 Abs. 2 Z 1

UStG...“. Es ist also in der Literatur nicht die Aberkennung des Vorsteuerabzuges als solches, sondern allenfalls (fallweise) die Heranziehung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 kritisiert worden bzw. darauf hingewiesen worden, dass eine Qualifizierung der entfalteten Tätigkeit der Miteigentümergeinschaft als Liebhaberei bzw. die Anwendung der Missbrauchsbestimmungen der BAO möglich gewesen wäre [vgl. Pölzl, SWK 2005, S 396 ff oder Rauscher, SWK 2005, S 426 ff] ). Auch wenn ein Erkenntnis oft zitiert wird, ist das nicht mit einer Kritik daran gleichzusetzen, wie z.B. beim Zitat in Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Anm. 277, auf welches der Nachsichtsantrag Bezug nimmt.

Aus dem zuvor Gesagten ergibt sich somit, dass auch nach § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005 eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliegt.

Die Geltendmachung des Abgabeanpruches weicht von der Rechtsauslegung des VfGH nicht ab, auf welche die Bw. hätte vertrauen können, als sie die für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsamen Maßnahmen setzte.

Ebenso wenig steht die Geltendmachung des Abgabeanpruchs im Widerspruch zu einer (nicht offensichtlich unrichtigen) Rechtsauslegung in den EStR, welche im AÖF veröffentlicht wurden bzw. betrifft die Umsatzsteuer.

Zudem ist ergänzend auf Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urz § 236 E, E 473 und die nachfolgende Anmerkung zu verweisen: Der Gesetzgeber hält sich nicht mehr im Rahmen des Rechtsquellenkataloges der geltenden Verfassung, wenn er aus Vertrauensschutzgesichtspunkten heraus in Erlässen des BMF vertretene Rechtsauffassungen als solche für generell verbindlich erklärt (VfGH 2.12.2004, G 95/04 ua = Slg 17394). *„Im Lichte dieses Erkenntnisses können Erlassmeinungen auch nicht über den Nachsichtsweg generell aufrechterhalten werden. Denn was für den Gesetzgeber gilt, gilt umso mehr für die Verwaltung (bei der Anwendung einer Einzelfallmaßnahme wie § 236 BAO). Entscheidend wären dafür besondere Umstände des Einzelfalles und das Ergebnis der umfassenden Ermessensabwägung. Da in der BAO grundsätzlich kein Verböserungsverbot gilt und der UFS als weisungsfreie Berufungsinstanz keinesfalls an Erlässe gebunden ist, liegt es gerade in der Natur des österreichischen Abgabenverfahrens, dass es nicht nur zu verbessernden, sondern auch zu verschlechternden Abweichungen von Erlässen kommen kann. Die Einführung eines Quasi-Verböserungsverbotes bei verschlechternden Abweichungen von Erlassmeinungen im Nachsichtsweg wäre daher contra legem. Die Frage einer möglichen Nachsichtsgewähr wird daher stets von den durch die Erlassmeinung bewirkten Besonderheiten des Einzelfalles abhängen.“*

Die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Z 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 auf den Berufungsfall liegen nicht vor, weil durch diese Bestimmung nicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Richtigkeit seiner eigenen Rechtsanschauung und Rechtsauslegung geschützt wird. Die Bw. hat ihre Dispositionen nicht im Vertrauen auf die Richtlinienaussagen gesetzt, sondern aufgrund ihrer eigenen (unzutreffenden) subjektiven Interpretation der EStR und deren Übertragung auf die Auslegung der umsatzsteuerlichen Bestimmungen.

Selbst wenn der UFS ohne weitere Erwägungen zugunsten der Bw. davon ausginge, dass die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu den zitierten Richtlinienbestimmungen stehe, so würde auch dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Sachliche Unbilligkeit im Sinne der Verordnung BGBl. II 435/2005 könnte nämlich nur dann erwogen werden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Richtlinienäußerung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Nachsichtsfähig ist grundsätzlich nur der Vertrauensschaden; das ist die Differenz zwischen der gesetzmäßigen Steuerschuld und derjenigen Belastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wenn ihm die Unrichtigkeit der betreffenden (im berufsgegenständlichen Fall allerdings seiner eigenen) Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller im Hinblick auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 4).

Dazu ist darauf hinzuweisen, dass das Vorbringen der Bw. auch im Vorlageantrag nicht schlüssig aufzeigt, in welchem Umfang ihr durch ihre Interpretation der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. der Richtlinien ein Schaden entstanden ist bzw. welche bedeutsamen Maßnahmen sie gesetzt hat.

Der Hinweis darauf, dass sie ansonsten das Wohnhaus, das einem der Miteigentümer zur Verfügung gestellt wurde, in Eigenregie und mittels Nachbarschaftshilfe errichtet hätte, was nach der Lebenserfahrung ein Drittel der Kosten eingespart hätte, erfüllt nach Ansicht des UFS nicht die genaue und zweifelsfreie Offenlegung der gesetzten bedeutsamen Maßnahmen und muss als viel zu unbestimmt auch hinsichtlich der Summe der ersparten Kosten – der lapidare Hinweis auf die „Lebenserfahrung“ genügt hier nicht – gewertet werden.

Nachvollziehbare Nachweise für ihre Behauptung liegen nicht vor.

Was das Vorbringen der Bw. angeht, dass „in dieser Angelegenheit“ ein Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gemäß Artikel 226 EG-Vertrag eingeleitet worden sei, ist nicht ganz nachvollziehbar, welche Relevanz dies auf das anhängige Nachsichtsverfahren

haben soll. Offenbar will die Bw. damit auf eine weitere Unbilligkeit der Abgabeneinhebung hinweisen.

Dazu ist zu entgegnen, dass es sich hier ganz allgemein um das Vertragsverletzungsverfahren im Zusammenhang mit der „Seeling-Rechtsprechung“ handelt, zu welcher auch der VwGH ein Vorabentscheidungsersuchen vom 24.9.2007, 2006/15/0056 an den EuGH, registriert unter C-460/07, gerichtet hat. Nach Ergehen des EuGH-Urteils hat der VwGH in zahlreichen Judikaten (z.B. VwGH vom 28.5.2009, 2009/15/0100 uvam) ausgesagt:

*„Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit., also - um mit den Worten des EuGH zu sprechen (Hinweis Urteil des EuGH vom 23. April 2009, C-460/07, Rn 95) - autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss (auch abschließend) aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. bedarf es nicht. Allerdings führen bei einem Gebäude, das zum Teil für private Wohnzwecke des Unternehmers gewidmet ist, § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 einerseits und § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. andererseits unabhängig voneinander zu jeweils gleichartigen Rechtsfolgen. In diesem Sinne sind die **beiden Bestimmungen** im Vorlagebeschluss (Hinweis Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, EU 2007/0008) als **"überlappend"** beurteilt worden. Und in diesem Sinne ist es für die Art der Rechtsfolge unerheblich, ob sich der Rechtsanwender (in der Vergangenheit) auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 oder auf § 12 Abs. 2 Z 1 leg.cit. (dessen gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit fingiert) gestützt hat.“*

Damit ist auch aus der jüngeren VwGH-Rechtsprechung (nach dem EuGH-Urteil im Vorabentscheidungsersuchen zur Seeling-Problematik) klar und eindeutig ersichtlich, dass die Abgabenvorschreibung im Fall der Bw. auch im Lichte dieser Judikatur europarechtskonform ist bzw. war. Eine Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ist aus dem bloßen Umstand, dass zu einer bestimmten Thematik ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet wurde, jedenfalls nicht abzuleiten.

Im Übrigen wird ergänzend auch auf die Begründung im Abweisungsbescheid des Finanzamtes verwiesen.

Im berufungsgegenständlichen Fall stützt sich das Begehren der Bw. im Ergebnis auf die ihrer Ansicht nach sachliche Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung und würde die Gewährung einer

Steuernachsicht in diesem Fall der Sache nach einer Umgehung der materiellen Rechtskraft von ergangenen Steuerbescheiden gleichkommen (vgl. VwGH 5.4.1957, 0040/56).

Eine Nachsicht würde demnach nicht die Unbilligkeit der Einhebung beheben, sondern das Ergebnis einer höchstgerichtlichen Entscheidung, die der ständigen Rechtsprechung entspricht, ignorieren und de facto (in unzulässiger Weise) korrigieren.

Zudem muss festgehalten werden, dass ein VwGH-Verfahren betreffend die Jahre 1999 bis 2002 noch anhängig ist. Dazu kann auf Sutter, AnwBl 2008, S. 411 verwiesen werden, der zu einem vergleichbaren Fall (paralleles Nachsichtsverfahren vor endgültiger Klärung der materiellrechtlich strittigen Frage der Abgabepflicht im zugehörigen Sachbescheidverfahren) anmerkt: *„Die objektive Richtigkeit der Abgabenvorschreibung gerät damit in den Augen des Beschwerdeführers zur Fußnote eines Nachsichtsverfahrens, dessen alleiniges Ziel letztlich die Herstellung eines erlasskonformen wenn auch (möglicherweise) gesetzeswidrigen Zustands ist. Die materiellrechtliche Frage verliert damit an Relevanz. Die Gesetzesbestimmungen würden in ihrer Bedeutung für den Einzelfall tatsächlich hinter die Erlassmeinung zurücktreten, wenn ein paralleles Nachsichtsverfahren von vornherein den Ausgang des Sachentscheidungsverfahrens überlagern und Beschwerdeführer pauschal gegen Niederlagen darin absichern könnte.“*

Zusammenfassend ist festzustellen, dass keine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 BAO vorliegt, persönliche Unbilligkeit wurde weder vorgebracht, noch ergibt sich aus dem Akteninhalt ein Anhaltspunkt hierfür. Für eine Ermessensentscheidung bleibt demnach kein Raum.

Es konnte daher nur spruchgemäß, nämlich abweisend entschieden werden.

Graz, am 28. April 2010